



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JOSLAINE MAYARA DA SILVA

ISENÇÕES E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO TERCEIRO SETOR: ESTUDO DA
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
APLICADA NAS INSTITUIÇÕES DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA, PESQUISA E
INOVAÇÃO

CURITIBA

2019

JOSLAINE MAYARA DA SILVA

ISENÇÕES E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO TERCEIRO SETOR: ESTUDO DA
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
APLICADA NAS INSTITUIÇÕES DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA, PESQUISA E
INOVAÇÃO

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor De Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para Obtenção do título de especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof.Dr.Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA
2019

TERMO DE APROVAÇÃO

JOSLAINE MAYARA DA SILVA

ISENÇÕES E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO TERCEIRO SETOR: ESTUDO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL APLICADA NAS INSTITUIÇÕES DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA, PESQUISA E INOVAÇÃO

Monografia aprovada como requisito para obtenção do título de Especialista, Curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor De Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

Orientador - Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

Prof.

Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

Prof.

Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

Prof.

Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

Curitiba, 29 de junho de 2019

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me abençoar todos os dias, me dando força e saúde para continuar a cumprir minha missão na Terra.

À minha mãe, Josélia Eliane Martins, por estar do meu lado todos os dias e me auxiliar desde a graduação, sempre compreendendo minha ausência e me dando força para continuar a batalha diária.

À minha filha, Kethlyn Maysa da Silva, por me dar forças e por ser a razão da minha vida.

Ao meu irmão, Felipe Guilherme da Silva, que sempre me ajudou quando precisei nos momentos mais complicados da minha vida.

Ao meu marido, Jean Carlos Klemba Chimichek, pela compreensão nas minhas ausências e pelo apoio e amor que me dá forças para continuar.

À Minha avó Rosimari Gonçalves, pelo apoio, ajuda e amor que me deu nesta caminhada.

Ao Professor Blênio Cezar Severo Peixe, pelo esforço e dedicação em me orientar nesta monografia, repassando toda sua experiência.

A todos os professores que ministraram o curso de MBA em gestão contábil e tributária no ano de 2018 pela paciência e pelo repasse de seus conhecimentos.

Aos meus colegas de pós-graduação, pelas trocas de experiências e pelas companhias em todos os sábados de aula.

E agradeço imensamente ao meu pai, Adão Antonio da Silva, que embora não esteja mais entre nós, me educou e me ensinou que a persistência, a paciência, a humildade e o amor são à base de tudo. Como ele sempre dizia “termine sempre o que começou, olhe para frente com a cabeça erguida”.

“É fácil trocar as palavras,
Difícil é interpretar os silêncios!
É fácil caminhar lado a lado,
Difícil é saber como se encontrar!
É fácil beijar o rosto,
Difícil é chegar ao coração.”

Fernando Pessoa

RESUMO

A estrutura econômica do Brasil possui três setores, o setor público, o privado e o terceiro setor. Em especial, o terceiro setor é composto pelas associações e fundações que não possuem fins lucrativos e trabalham para manter o superávit financeiro. Por não possuírem fins lucrativos essas entidades precisam de incentivos fiscais para garantir a sua continuidade. Este trabalho teve por objetivo analisar as isenções e imunidades relacionadas à tributação do terceiro setor, com enfoque na problemática da contribuição para o financiamento da seguridade social nas Instituições de Ciência, Tecnologia, Pesquisa e Inovação. Classifica-se como uma pesquisa descritiva, explicativa, bibliográfica, legislação e de natureza qualitativa. Foram levantadas as principais modalidades de isenções e imunidades tributárias do Terceiro Setor e identificadas as principais entidades. As Associações e Fundações classificam-se por meio de sua finalidade em Organizações da Sociedade de Interesse Público ou Organizações não Governamentais. Além disso, foram demonstrados os aspectos legais que definem as isenções e imunidades tributárias, baseando-se na Constituição Federal do Brasil e legislações específicas, que tratam de impostos e contribuições. Conclui-se que o terceiro setor possui dificuldades no processamento de suas operações diárias por ser regido por uma legislação que não acompanha seu crescimento e por isso não está atualizada e preparada o suficiente para suprir as novas demandas que o setor exige.

Palavras-chave: Isenções e Imunidades Tributárias. Instituições de Ciência e Tecnologia. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Pesquisa e Inovação.

ABSTRACT

The economic structure of Brazil has three sectors, the public sector, the private sector and the third sector. In particular, the third sector is composed of non-for-profit associations and foundations and works to maintain the financial surplus. Because they are not for profit, these entities need tax incentives to ensure their continuity. The objective of this study was to analyze exemptions and immunities related to taxation of the third sector, focusing on the problem of contributing to the financing of social security in the Institutions of Science, Technology, Research and Innovation. It is classified as a descriptive, explanatory, bibliographical, and qualitative research. The main modalities of tax exemptions and immunities of the Third Sector were identified and the main entities identified. The Associations and Foundations are classified through their purpose in Organizations of the Public Interest Society or Non-Governmental Organizations. In addition, the legal aspects that define tax exemptions and immunities have been demonstrated, based on the Federal Constitution of Brazil and specific legislations, dealing with taxes and contributions. It is concluded that the third sector has difficulties in processing its daily operations because it is governed by legislation that does not follow its growth and therefore is not updated and prepared enough to meet the new demands that the sector demands.

Key words: *Tax Exemptions and Immunities. Science and Technology Institutions. Contribution to Social Security Financing. Research and Innovation.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	7
1.2	OBJETIVOS	10
1.1.1	Objetivo geral	10
1.1.2	Objetivos específicos	10
1.3	JUSTIFICATIVAS	11
2	METODOLOGIA DE PESQUISA	13
2.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	13
2.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	14
2.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA	14
2.4	LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES	14
3	DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO	16
3.1	ORIGEM DO TERCEIRO SETOR	16
3.2	TERCEIRO SETOR NO BRASIL	17
3.3	PRINCIPAIS ENTIDADES QUE FAZEM PARTE DO TERCEIRO SETOR	19
3.3.1	Associações	20
3.3.2	Fundações	21
3.3.3	Organizações da Sociedade de Interesse Público	22
3.3.4	Organizações Não governamentais	24
3.4	PRINCIPAIS DIFERENÇAS DAS INSTITUIÇÕES DO TERCEIRO SETOR	25
3.5	ESPÉCIES DE TRIBUTOS	27
3.5.1	Impostos	29
3.5.2	Taxas	31
3.5.3	Contribuição de melhoria	32
3.5.4	Empréstimos compulsórios	33
3.5.5	Contribuições especiais	34
3.6	IMUNIDADE E ISENÇÃO	35
3.7	INSTITUIÇÕES DE PESQUISA CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA	37
3.8	TRIBUTAÇÃO NO TERCEIRO SETOR	40
3.8.1	IRPJ, CSLL e PIS/PASEP	40
3.8.2	COFINS	42
3.9	ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL SOBRE A COFINS	43
3.10	JURISPRUDÊNCIA	45

4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
	REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

A estrutura econômica no Brasil é dividida em três setores: o Primeiro Setor que consiste em governo municipal, estadual e federal, esses são administradores das ações de Estado; o Segundo Setor formado pelas empresas de capital privado que visam buscar lucros; e o Terceiro Setor do qual fazem parte as Associações e Fundações, essas não possuem fins lucrativos. O foco desta monografia é o estudo e a análise da tributação da Contribuição para financiamento da seguridade social nas associações.

Ao longo de sua história o Terceiro Setor teve uma visão de marginalidade, como se as entidades participantes dele trabalhassem somente com o objetivo de prestar assistência e caridade ao cidadão. Romão reforça esta teoria em seu livro.

Ao contrário, as organizações da sociedade sem fins lucrativos tiveram quase sempre papel marginal, vistas ou como forma de assistencialismo e caridade, associada, sobretudo à religião, ou como forma de movimento político, associada à organização não governamental, ou, ainda, de defesa de interesses corporativos, relacionada a sindicatos e associações (ROMÃO; OLIVEIRA, 2011, p.38).

Porém, com o passar dos anos, essas organizações ganharam força e seu crescimento está em evidência. Tal acontecimento é percebido pela grande quantidade de empresas que hoje fazem parte do Setor e que não possuem apenas caráter de assistencialismo, além de leis que foram criadas e modificadas para estimular o desenvolvimento dessas dentro do país.

Retornando a história do Terceiro Setor, percebemos que havia uma grande necessidade do surgimento de instituições privadas que não possuíssem fins lucrativos e que promovessem atividades de cunho social. Havia a necessidade de aproximação da relação entre poder público e privado, onde existissem organizações de iniciativa privada que não possuíssem fins lucrativos e que prestassem serviços de caráter público. Com o objetivo de estreitar as relações entre poder público e privado e facilitar parcerias, nasceu o Terceiro Setor formado pelas organizações sem fins lucrativos. Conforme reforça Leandro Marins, em largas passadas as organizações caminham para seu desenvolvimento. Essas, que

surgiram de uma necessidade de estreitamento entre relações e herdaram algumas características do Primeiro e Segundo Setor, sempre mantiveram sua individualidade, se afastando das burocracias existentes do Estado e da visão do lucro.

Em largas passadas, o conceito de Terceiro Setor, agora com o intuito de simplesmente fixar premissa de estudo para o trabalho desenvolvido, origina-se do desenvolvimento de organizações privadas com adjetivos públicos, portanto agregando características do Primeiro Setor (Estado, Administração Pública) e do Segundo Setor (mercado), mas se afastando da burocracia estatal e das ambições do mercado (SOUZA, 2004, p.13).

Por isso desde sua criação o Terceiro Setor se tornou um grande aliado quando o objetivo é estreitar o relacionamento entre Estado e Mercado. E por não possuírem fins lucrativos, as entidades que estão locadas nesse setor gozam de incentivos fiscais que as ajudam a garantir a continuidade dentro do mercado nacional.

Como o Estado não consegue cumprir com a sua função social, surge então o fluxo de recursos que migram do Estado para as instituições do Terceiro Setor através de subsídios, incentivos fiscais, repasse de verbas, imunidades, isenções de tributos etc. Para que as ações sejam desenvolvidas, firmam-se convênios, parcerias, e também, provocadas pelos seus idealismos, são levadas a buscar recursos com os demais segmentos de sociedade organizada (ROMAO; OLIVEIRA, 2011, p.30).

As entidades constantes no Terceiro Setor possuem imunidades e/ou isenções que lhes ajudam a manter-se dentro do mercado. Assim com esses incentivos concedidos, conseguem prosperar e se manter competitivas no mercado em que estão atuando. Ajudando no crescimento do país e cumprindo seu papel dentro da sociedade. Essas imunidades e/ou isenções são viabilizadas por lei e para gozar de tais benefícios, as organizações devem utilizar-se de algumas comprovações e controles para garantir a continuidade dos incentivos oferecidos a elas. Com isso, o Governo consegue suprir a sua função social e garantir que as instituições sem fins lucrativos continuem a exercer seus papéis dentro da sociedade.

Porém para serem consideradas instituições de Terceiro Setor, as entidades além de não possuírem fins lucrativos devem seguir várias regras e legislações específicas, enquadrando-se em um dos três tipos de organizações que existem: as organizações não governamentais, as de entidade filantrópica e outras organizações sem fins econômicos.

As organizações não governamentais tem o objetivo de exercer atividades que auxiliam os governos e apoiam causas coletivas. As entidades filantrópicas são pessoas jurídicas sem fins lucrativos que devem atender pessoas carentes, cuidado aos idosos, reabilitação de drogados, proteção a testemunhas, assistência à família suporte aos desamparados e outra atividades de cunho social. As outras organizações são, por exemplo, partidos políticos, clubes de futebol, OSCIP's (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público), algumas associações, fundações, entre outros. Devem possuir algumas características típicas e essenciais, que para Salamon & Anheier, são cinco as características estruturais que diferenciam as organizações de Terceiro Setor: (a) formalmente constituídas; (b) Estrutura básica não governamental; (c) Gestão própria; (d) Sem fins lucrativos; (e) Uso significativo de mão de obra voluntária.

Mesmo com todas essas regras o Terceiro Setor está em constante desenvolvimento e com o passar dos anos se torna mais consistente, tal fato é percebido com a criação de um novo ramo de atividade dentro do setor. As Instituições de Ciência, Tecnologia, Pesquisa e Inovação foram instituídas com o objetivo de impulsionar o mercado interno e desenvolver de forma sustentável o país. Essas Instituições estão focadas em pesquisa e desenvolvimento. Elas agregam valores e por possuírem grupos de pesquisa altamente qualificados asseguram a competitividade e a qualidade do serviço, estimulando o desenvolvimento da pesquisa científica e tecnológica de ponta do país.

Apesar das imunidades e as isenções serem asseguradas por leis, ainda existem muitas dúvidas com relação a algumas tributações dentro deste Setor. Por ser um Setor muito específico, algumas leis não o consideram ou deixam em dúvida quanto a sua aplicação.

A Receita Federal do Brasil possui entendimentos contraditórios aos entendimentos dos usuários das leis brasileiras, um exemplo é a Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) que será estudada e analisada posteriormente nesta monografia. Essas situações e entendimentos contraditórios trazem problemas para algumas Entidades, que firmam Termos de Parcerias e recebem recursos de convênios para cumprir um Plano de Trabalho dentro do seu ramo de atuação. Esses recursos recebidos são investidos nos projetos e retornam como benfeitoria para a entidade executante do serviço, sem distribuição de lucros.

Mas afinal: quais são as isenções e/ou imunidades do Terceiro Setor relacionado com a Contribuição para o financiamento da seguridade social nas Instituições de Ciência, Tecnologia, Pesquisa e Inovação?

1.2 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo geral

Este trabalho tem o objetivo de analisar as isenções e imunidades relacionadas à tributação do Terceiro Setor, relacionando a problemática da Contribuição para o financiamento da seguridade social nas Instituições de Ciência, Tecnologia, Pesquisa e Inovação.

1.1.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos deste trabalho são: (i) levantar as principais modalidades de isenções e imunidades tributárias do Terceiro Setor; (ii) identificar as principais entidades que fazem parte do Terceiro Setor, segundo a legislação tributária para fins de isenção; (iii) demonstrar os aspectos legais que definem as isenções e imunidades aplicadas ao Terceiro Setor, considerando a Contribuição para o financiamento da seguridade social nas Instituições de Ciência, Tecnologia, Pesquisa e Inovação.

1.3 JUSTIFICATIVAS

Em países capitalistas, o surgimento do Terceiro Setor é um marco no crescimento social do Brasil. As empresas integrantes muitas vezes efetuam o trabalho que deveria ser do Estado, principalmente na área social, como: entidades que cuidam de idosos, crianças carentes com baixa renda, mulheres com violência doméstica e outros serviços ligados ao Estado. As instituições que fazem parte do Terceiro Setor são as ONG's (Organizações não governamentais), entidades filantrópicas, organizações sem fins lucrativos, OSCIPs (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), partidos políticos, entidades sindicais, clubes de futebol, associações e fundações. Tem a finalidade de promover a qualidade de vida em diversos segmentos, como meio ambiente, educação, cultura, proteção à saúde, esportes entre outros.

Surgindo da necessidade de um controle mais sistematizado das ações, essas entidades ganharam força no território nacional, promovendo ações sociais mais concretas e sistematizadas e aumentando o emprego de muitas pessoas, refletindo assim positivamente na economia do país. Este Setor está em expansão notória, sendo uma realidade na atualidade surgida de uma necessidade do estreitamento na relação entre Estado e Mercado.

É o Terceiro Setor, portanto, realidade que vem a reboque das novas noções de Estado, ou seja, da própria evolução do conceito de participação e interferências estatais, apresentando-se como ferramenta de longo alcance e de investidora precisa sobre as necessidades sociais (SOUZA; 2004, p.14).

Porém para que uma organização no Brasil se mantenha no mercado sem possuir fins lucrativos e em algumas das situações trabalhando com voluntariado, devem possuir incentivos para continuar o seu trabalho e manter o seu papel dentro da sociedade, que é de promover a qualidade de vida.

Por isso é importante que o País, os estados e os municípios incentivem o trabalho dessas organizações com benefícios fiscais, que ajudarão na continuidade das entidades e consequentemente no bem que elas promovem. Estudar e analisar esses benefícios são tão importantes quanto à existência dessas organizações dentro do Brasil. Demonstrando um grande potencial em cada área que atuam,

desde o voluntariado até a pesquisa e desenvolvimento, cumprindo o seu objetivo e seu papel fundamental dentro da sociedade.

Para este estudo foi elaborada esta monografia que está estruturada com Introdução, Metodologia de Pesquisa, Fundamentação Teórica, e Considerações Finais.

2 METODOLOGIA DE PESQUISA

Os trabalhos científicos devem ser elaborados seguindo algumas normas e atingindo o objetivo para o qual foram criados. Esses trabalhos podem ser realizados com vários métodos de pesquisa e para serem efetivos e contribuírem para a geração de opinião e construção de ideias, eles devem ser originais e inéditos. Para auxiliar na construção deles, existem vários fundamentos da metodologia científica que auxiliam os escritores a moldar um trabalho com excelência. A seguir serão apresentadas algumas tipologias de pesquisa utilizadas para executar esta monografia.

2.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

A pesquisa explicativa é uma tentativa de conectar e explicar assuntos que já foram explorados por outras pessoas. O objetivo desta é a de entender quais as variáveis são a causa e quais as variáveis são o efeito em determinado assunto. Conforme Gil (1999) as pesquisas explicativas visam identificar os fatos que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos.

As pesquisas explicativas se valem de métodos experimentais, as quais se utilizam de métodos observacionais. Esse tipo de pesquisa é o que mais aprofunda o conhecimento em determinado assunto, tornando-se assim mais complexa.

A pesquisa explicativa é um tipo de pesquisa mais complexa, pois, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados procura identificar seus fatores determinantes. A pesquisa explicativa tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o porquê das coisas e por esse motivo está mais sujeita a erros (ANDRADE; 2002, p.20).

Esta monografia foi baseada em pesquisa explicativa, baseando-se em legislações e bibliografias com a intenção de explicar e analisar as imunidades e isenções dentro do Terceiro Setor. Além de ser explicativa, a monografia é também descritiva, contendo as características típicas da área que está analisando.

2.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

A pesquisa bibliográfica tem por objetivo recolher informações e conhecimentos a fim de responder um questionamento ou de uma hipótese que se quer experimentar. Para Cervo e Bervian (1983) esta pesquisa explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existente sobre um determinado assunto, tema ou problema. Ela utiliza-se de contribuições de vários autores, já a pesquisa documental baseia - se em material que ainda não receberam um tratamento específico. Para esta monografia os procedimentos e materiais utilizados para embasamentos foram bibliográficos e documentais, além da utilização de legislações específicas.

2.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

Classificado como pesquisa qualitativa, esta monografia tem o objetivo de aprofundar-se no tema proposto, explicando desde a origem do terceiro setor até suas imunidades e isenções. As pesquisas qualitativas em geral, de acordo com Bogdan e Biklen (2003), envolvem cinco características básicas que configuram este tipo de estudo ambiente natural, dados descritivos, preocupação com o processo, preocupação com o significado e processo de análise indutivo. Nela, os dados coletados são descritivos e tem ligação direta do pesquisador com as fontes de dados em seu ambiente natural.

2.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

Os objetivos específicos serão abordados e analisados por meio das bibliografias e principalmente legislações específicas de cada assunto abordado.

- (a) Entender o conceito, o surgimento e a história do Terceiro Setor;
- (b) Identificar as instituições que fazem parte do Terceiro Setor;
- (c) Conhecer as espécies de tributos existentes;
- (d) Analisar os benefícios fiscais (isenção e imunidade) concedidos a essas instituições.

Seguindo essa estrutura o trabalho foi construído objetivando expor opinião sobre o assunto abordado.

3 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

Para entendimento e conhecimento mais profundo sobre o tema a ser abordado, esta fundamentação teórica apresentará os seguintes pontos a serem observados e analisados: origem do terceiro setor, terceiro setor no Brasil, principais entidades que fazem parte do terceiro setor, espécie de tributos, imunidade e isenção, instituições de pesquisa científica e tecnológica, a contribuição para o financiamento da seguridade social e considerações finais.

3.1 ORIGEM DO TERCEIRO SETOR

A Origem do Terceiro Setor ainda é muito vaga e não possui data fixada para tal acontecimento. Em pesquisas, cada escritor possui uma tese sobre essa origem. A mais defendida é o nascimento do mesmo pela sua essência e acontecimentos ocorridos desde então. A essência do Terceiro Setor acompanha o desenvolvimento da humanidade, onde antigamente o ser humano apresentava a necessidade de sempre ajudar o próximo. Há muitos relatos na Bíblia sobre a caridade do ser humano. Na Europa a atitude de ajudar era uma ação social que trazia virtude, onde dar era mais importante do que receber.

Como se vê desde os tempos mais remotos, era o grupo familiar que cuidava dos membros pequenos, enfermos, deficientes, velhos, viúvos e órfãos. Como o desenvolvimento da sociedade e até o aparecimento das primeiras vilas e cidades e o movimento das pessoas se distanciando das suas famílias, novas formas de auxílio social começaram a ser reclamadas (ROMAO; OLIVEIRA, 2011, p.36).

Seguindo a história mundial, durante anos a Igreja Católica esteve à frente do dever caridoso e do cumprimento das obrigações sociais de seus fiéis. Durante séculos, a igreja centralizava o cuidado com os pobres e incapacitados na rotina de quem a seguia.

Valores como solidariedade, amor ao próximo, ética e responsabilidade social são, entre outros, valores fundamentais do ser humano e intimamente ligados aos sentimentos religioso e cristão, e que o Terceiro Setor desenvolveu-se na justa medida em que se fortaleça e se promova o desenvolvimento desses valores (PAES, 2013, p.92).

Esse cunho social perdurou por muitos séculos até o surgimento do capitalismo na Europa e a ascensão da burguesia. Juntamente com este fato, nasce também o Protestantismo, que se rebela contra o monopólio religioso da Igreja, estabelecendo assim um canal direto com Deus, onde o fiel poderia conquistar a graça de Deus sem deixar de ser remunerado por isso. Em muitos países religiosos, como a Judeia que é pioneira em caridade, os profetas judeus promoviam a justiça social, política e econômica e pressionavam os seus governos a modificar práticas políticas e administrativas.

A nova religião preconizava que o trabalho árduo era agradável a Deus. Assim o fiel poderia conquistar a graça de Deus e ser recompensado com a riqueza material. Para a Igreja Católica, a remuneração de capital, por meio de juros ou lucro, era pecado. O Protestantismo legitimou os dois e ajudou a impulsionar o processo de acumulação capitalista (PAES, 2013, p. 92).

Apesar de o Terceiro Setor estar ligado as histórias das religiões por sua essência de caridade e ajuda ao próximo, há indícios na América do reconhecimento das entidades filantrópicas, associações voluntárias e fundações. Ocorrido na década de 50, esse fato se concretiza com a invenção do “*nonprofit sector*” (Setor sem fins lucrativos). Na década de 70, também na América, o Terceiro Setor ganha mais força com a criação do “*Third Sector*” (Terceiro Setor), onde as instituições foram reconhecidas como parte integrante da política, economia e vida social da América. Segundo Hall (1994, p. 04), apesar das ideias sobre caridade, práticas filantrópicas e algumas formas de associações voluntárias datarem desde o início da colonização norte-americana, a maneira como ela é institucionalmente praticada atualmente é relativamente nova.

3.2 TERCEIRO SETOR NO BRASIL

A essência do Terceiro Setor no Brasil, assim como nos outros países, sempre existiu por meio de caridades e assistencialismo ao próximo. Entretanto, pode se verificar que entidades com características correspondentes ao conceito do Terceiro Setor sempre existiram, em maior ou menor grau, em todas as manifestações de vida social conhecidas.

Apesar de sempre existir a ação social na humanidade, no Brasil somente na década de 90 foi que o Terceiro Setor começou a tomar forma.

Só recentemente, nas últimas décadas, em decorrência da luta por direitos humanos, civis e sociais é que esse trabalho começou a ser visto, em algumas esferas da sociedade civil, como possibilidade de ação cívica, bem como de ação voltada para o bem alheio ou público. Rodrigues (1988) relata que, até meados dos anos 90, estávamos longe de ter no Brasil esta visão do Terceiro Setor como agente social de desenvolvimento, e, parceria formal com o setor público (ROMAO; OLIVEIRA, 2011, p.38).

E foi em 1995 que houve a valorização do terceiro setor no país, onde tomou posse o Fernando Henrique Cardoso, que criou o ministério da administração federal e reforma do estado, nomeando Luiz Carlos Bresser Pereira. Para Pereira (1995), era necessário reduzir o núcleo do próprio aparelho de estado. Para isto havia duas soluções, a da privatização, fundamental para transferir o setor privado às atividades produtivas voltadas ao mercado e a do desenvolvimento das organizações públicas não estatais, das organizações voltadas ao interesse público, que não visassem lucro. No Brasil é comum o pensamento de que as organizações ou são estatais ou são privadas, na verdade também podem ser públicas, mas não estatais.

Em 1997, houve reuniões, no âmbito do Governo Federal com representantes de organizações do Terceiro Setor, onde foram identificadas as principais dificuldades legais e foram levantadas sugestões de como mudar e inovar a legislação relativa às organizações de sociedade civil.

Em 1998, após as reuniões, foi enviado um projeto de lei sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos.

Em 1999, o projeto de lei foi sancionado, criando assim as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e instituindo o Termo de Parceria pela Lei 9.790/1999.

Segundo Débora Nacif de Carvalho (2006) o Terceiro Setor no Brasil possui quatro momentos que são importantes: O Primeiro foi o período compreendido entre a colonização até meados do século XX. Onde havia ações sociais, de saúde e educação promovidas pela Igreja Católica. Essas ações de voluntariado provinham de iniciativas cristãs, assim demonstrando que a noção de filantropia está ligada a Igreja Católica. O Segundo momento foi no governo Getúlio Vargas, que com o apoio de organizações sem fins lucrativos o Estado assumiu o papel de formulador e implementador as políticas públicas. Com isso, em 1935, a lei que declara utilidade

pública para as entidades sem fins lucrativos é promulgada. Em 1938 é criado o Conselho Nacional de Serviço Social (CNSS), que estabeleceu que as instituições nele inscritas pudessem receber subsídios do Governo. O terceiro momento importante para o Terceiro Setor ocorreu na época do regime militar onde houve uma grande mobilização da sociedade e muitas organizações conhecidas por caráter filantrópico e assistencial se uniram às organizações comunitárias para ser porta vozes dos problemas sociais. É nesse período que surgem as organizações sem fins lucrativos, ligadas à mobilização social e a contestação política. O quarto momento marcante foi em 1980 onde houve a diminuição da intervenção do Estado nas questões sociais e com a redemocratização do País e o declínio do modelo intervencionista do Estado, a questão da cidadania e dos direitos fundamentais passa a ser o foco das organizações sem fins lucrativos.

Percebe-se que este Setor, que nasceu da necessidade da existência de organizações de iniciativa privada sem fins lucrativos e que prestem serviços de caráter público, desempenhando em alguns casos o papel que deveria ser do Estado, está em constante crescimento dentro do país. Além de contribuir para o bem social tornou-se um dos mais importantes setores para a economia nacional. Tal fato é comprovado com o marco regulatório que ocorreu entre 2011 e 2014, um evento importante que demonstra a transação e o crescimento das Organizações da Sociedade Civil, mostrando que este ramo de empresa é de extrema importância para o Brasil e deve ser tratado com mais importância.

3.3 PRINCIPAIS ENTIDADES QUE FAZEM PARTE DO TERCEIRO SETOR

As entidades que fazem parte do Terceiro Setor, não possuem fins lucrativos, sendo elas divididas em: Associações e Fundações. A seguir será demonstrada cada uma dessas instituições.

3.3.1 Associações

As associações geralmente são administradas por assembleia geral e por serem pessoas jurídicas devem manter sua contabilidade atualizada. Além da necessidade de diversos documentos como a inscrição municipal, CNPJ, entre outros. Para serem consideradas associações, as instituições devem possuir caráter filantrópico, assistencial ou caritativo, sem visão de lucro. Nessas entidades não deve haver entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Associação, de acordo com as lições de Maria Helene Diniz, é a forma pela qual certo número de pessoas, ao se congregarem, coloca em comum, serviços atividades e conhecimentos em prol de um mesmo ideal, objetivando a consecução de determinado fim, com ou sem capital e sem intuítos lucrativos (PAES, 2013, p. 11).

Conforme código civil (lei 10406/02), artigo 53 constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos. A Constituição Federal garante o direito à livre associação, porém proíbe alguns tipos de atividades a serem exercidas. Sua finalidade pode ser beneficente atendendo a uma comunidade ou pode se restringir a um grupo de associados. Poderá ter finalidade altruísta (associação beneficente), egoística (associação literária, esportiva ou recreativa) e econômica não lucrativa (associação de socorro mútuo).

Para se constituir uma associação é preciso de um Estatuto Social, documento primordial e de grande importância para essas entidades. Para que a associação seja aprovada e não sofra pena de nulidade o estatuto deve conter alguns itens previstos no artigo 54 do Código Civil de 2002.

Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:
I – a denominação, os fins e a sede da associação;
II – os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
III – os direitos e deveres dos associados;
IV – as fontes de recursos para sua manutenção;
V – o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;
(Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005);
VI – as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução;
VII – a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas (Incluído pela Lei nº 11.127, de 2005).

Portanto são disposições obrigatórias que constituirão uma associação sem a pena de nulidade do ato. As atividades econômicas de uma associação devem estar previstas em seus estatutos, bem como a intenção de reverter integralmente a receita gerada para a consecução dos seus objetivos sociais. Embora os fins das associações não sejam de ordem econômica, elas não estão proibidas de realizar atividades que gerem receita, desde que revertam essas receitas em benefício próprio, sem distribuir lucros.

3.3.2 Fundações

A Fundação é uma instituição de fins determinados, formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres, que é o patrimônio, o qual será administrado por órgãos autônomos de conformidade com o Estatuto estabelecido em sua criação.

Conforme código civil (Lei 10406/02) as fundações serão constituídas com umas das finalidades: (I) assistência social; (II) cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; (III) educação; (IV) saúde; (V) segurança alimentar e nutricional; (VI) defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; (VII) pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; (VIII) promoção de ética, de cidadania, da democracia e dos direitos humanos; (IX) atividades religiosas.

Szazi compila as definições de fundações expostas por alguns estudiosos e conclui de forma completa e clara.

Resende define fundação como um conjunto de bens, com um fim determinado, que a lei atribui a condição de pessoa. Rafael a tem como um patrimônio personalizado, destinado a um fim. Já Paes a define como um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados. A experiência de três ilustres autores à frente da Curadoria de Fundações de Belo Horizonte, São Paulo e Brasília, respectivamente, nos auxilia a definir uma fundação como um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor (SZAZI, 2006, p. 37).

Podem ser constituídas por indivíduos ou por empresas por meio de Escritura Pública, além de poderem ser criadas pelo Estado e continuar com sua natureza de pessoa jurídica de direito público.

Porém diferentemente das associações, as fundações dependem da autorização do Ministério Público para escritura definitiva. O artigo 62 do Código Civil dispõe sobre a criação de uma fundação. O seu instituidor fará, por escrita pública ou testamento, doação especial de bens livres, especificando o fim a que destina, e declarando, se quiser a maneira de administrá-la. Somente poderão constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência social. Para que haja a garantia de funcionamento, devem trabalhar com o Estatuto estabelecendo direitos e deveres. O Instituidor deverá garantir um patrimônio inicial podendo ser em dinheiro ou com bens próprios.

Dentre outros quesitos, a dotação inicial de patrimônio livre de qualquer ônus ou embaraço legal, a qual pode ser feita em dinheiro e outros bens corpóreos (imóveis, objetos de arte, jóias, etc) ou até em bens incorpóreos, desde que providos de valor econômico (marcas, direito de imagem, direitos autorais, etc). Embora a lei não defina um mínimo, o valor dos bens deve ser o suficiente para o objetivo proposto pelo instituidor (SZAIZI, 2006, p. 39).

O instituidor deverá estar ciente de todo o processo podendo desistir até o momento da constituição de sua fundação, após isso seus bens serão todos vinculados à fundação para cumprir o objetivo ao qual ela foi instituída.

3.3.3 Organizações da Sociedade de Interesse Público

A Organização de Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) foi um título concedido pelo Ministério da Justiça do Brasil, onde sua finalidade foi facilitar o aparecimento de parcerias e convênios com todos os níveis de governo e órgãos públicos. Como um marco na história, foi criada a lei que regula essas pessoas jurídicas classificadas como OSCIP's, a nº 9.790 de 23 de março de 1999. Ela qualifica as Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público, onde estabelece várias exigências para que a entidade seja realmente qualificada como uma, dentre elas está a exigência de a pessoa jurídica não possuir fins lucrativos e cumprir os objetos sociais e normas estatutárias estabelecidas. Ainda dentro desta lei, no artigo 3º é prevista a atividade de estudos de pesquisa, desenvolvimento de tecnologias

alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos científicos.

O artigo 4º, I e II, da Lei 9.790, de 23 de março de 1999 exige, para qualificação de OSCIP, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatuto. Este estatuto deve dispor de vários itens, dentre eles a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência; adoção de práticas de gestão administrativa, necessárias e suficientes a coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais, em decorrência da participação no respectivo processo decisório, entre outros.

Segundo Szazi (2006, p. 96), somente receberá o título de OSCIP as entidades que executem diretamente programas nas áreas a seguir ou que efetuem doações ou prestem serviços intermediários de apoio às organizações que exerçam as seguintes atividades: promoção da assistência social; promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar das organizações de que trata a lei; promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar as organizações de que trata a lei; promoção da segurança alimentar e nutricional; defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; promoção do voluntariado; promoção do desenvolvimento econômico e social e combate a pobreza; entre outros.

Após a entidade ser enquadrada em uma das atividades acima, ela deverá adaptar seu estatuto para continuar com a solicitação da qualificação de OSCIP. Para proceder com a qualificação deverá requerer junto ao Ministério do trabalho com os alguns documentos como: estatuto adaptado e registrado em cartório; ata de eleição da atual diretoria; balanço patrimonial e demonstração de resultado do último exercício; declaração de isenção de imposto de renda do último exercício e o cartão de CNPJ.

Szazi (2006, p. 98) destaca quatro vantagens para as entidades que se qualificam como OSCIP: a facilidade no acesso a recursos públicos para financiamento de projetos via termo de parceria; acesso a recursos privados, pelo uso de incentivos fiscais pela empresa patrocinadora, que deduz as doações como despesa; possibilidade de remunerar dirigentes estatutários, sem perda de imunidade ou isenções fiscais; possibilidade de receber doações de bens móveis da

União e de mercadorias apreendidas pela Secretaria da Receita Federal; e atuação no ramo do microcrédito, com taxas de juros de mercado, sem infringir a lei da usura.

Esta qualificação pode ser perdida e acontecerá dependendo do processo administrativo, onde qualquer cidadão identificado poderá requerer desde que esteja amparado por evidências de erro ou fraude. Será oficializada com pedido ou mediante decisão proferida em processo administrativo ou judicial, de iniciativa popular ou do Ministério Público, no qual serão assegurados ampla defesa e o devido contraditório.

3.3.4 Organizações Não governamentais

Conforme Tachizawa (2014, p. 15) as Organizações não governamentais, historicamente, começaram a existir em anos de regime militar, acompanhando um padrão característico da sociedade brasileira, onde o período autoritário convive com a modernização do país e com o surgimento de uma nova sociedade organizada, baseada em autonomia em relação ao Estado.

Mesmo com o passar dos anos, essas entidades continuam com foco na educação e definem suas prioridades pelas atividades Tabela 1.

TABELA 1 – ONG's, SEGUNDO ATIVIDADE PRINCIPAL

ATIVIDADE	%
Assessoria	41,2%
Educação popular	14,7%
Educação para a cidadania	14,1%
Pesquisa/análise	7,4%
Informação	4,9%
Campanhas/denúncias	4,2%
Capacitação	3,3%
Educação política	2,5%
Outras	7,5%
Total	100%

FONTE: Tachizawa (2014)

Nesta pesquisa efetuada pode-se perceber que a atividade elencada como principal é a assessoria e a educação. Em meados dos anos 80 o resultado desta

pesquisa foi o mesmo, demonstrando que apesar de seu crescimento, a essência da criação de uma Organização não governamental sempre manteve o foco educativo.

As ONG's não possuem definição jurídica, neste âmbito elas podem ser consideradas associações ou fundações, de direito privado e interesse público. Para que seja constituída ela precisa possuir autonomia, livre adesão e participação voluntária dos associados; iniciativas privadas não orientadas para o lucro; agrupamento formal de pessoas em torno de interesse e objetivos comuns; e atuação sociopolítica fundamentada nos princípios pactuados por associados. Atuam em áreas ligadas às necessidades sociais como: educação, saúde, emprego, formação profissional, assistência social, entre outros. E por não possuírem relação com o governo são mantidas por doações e por financiamentos privados, mantendo sempre sua autonomia de funcionamento.

3.4 PRINCIPAIS DIFERENÇAS DAS INSTITUIÇÕES DO TERCEIRO SETOR

As entidades constantes no terceiro Setor apesar de serem parecidas possuem características individuais que lhes diferenciam. Em termos jurídicos, há somente duas constituições, as associações e as fundações. O que diferenciam entre elas são: i) – A finalidade das fundações deve ser permanente, mas a das associações pode ser modificada de acordo com o objetivo dos associados; ii) – Nas fundações, o foco é o patrimônio e nas associações o foco é o indivíduo; iii) – O Ministério Público faz um acompanhamento das atividades desenvolvidas por ambas as entidades. No caso das fundações, existe a obrigação anual de remessa de relatórios contábeis e operacionais. Já para as associações, esse controle não é tão severo; iv) – De acordo com a Lei, as fundações só podem ter fins morais, culturais, de assistência ou religiosos. Já as associações estão livres para determinar sua finalidade Quadro 1.

QUADRO 1 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE ASSOCIAÇÃO E FUNDAÇÃO

ASSOCIAÇÃO	FUNDAÇÃO
Constituída por pessoas, pode ou não ter patrimônio.	Constituída por patrimônio.
Finalidade definida pelos associados.	Finalidade por ser religiosa, moral, cultural ou de assistência definida pelo instituidor.
Finalidade pode ser alterada.	Finalidade é perene.
Os associados deliberam livremente.	As regras são deliberadas pelo instituidor e fiscalizadas pelo Ministério Público.
Registro e administração são mais simples.	Registro e administração são mais burocráticos.
Artigos 44 a 61 do Código Civil.	Artigos 62 a 69 do Código Civil.
Criada por assembleia.	Criada por intermédio de escritura pública ou testamento.

FONTE: Autora (2019)

As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e as Organizações Não Governamentais possuem nomenclaturas diferentes, porém para o tratamento jurídico são consideradas associação ou fundação. Essas nomenclaturas são utilizadas para facilitar a identificação, no caso das ONG's são identificadas instituições privadas sem fins lucrativos, que trabalham com ações de interesse público, porém sem vinculação com o governo.

No caso das OSCIP, há o reconhecimento de um ou mais organismos públicos, a Prefeitura, o Estado ou a Federação. Essa qualificação de OSCIP permite que haja celebração de Termos de Parceria com o Poder Público, para o fim de promover políticas públicas ligadas às suas finalidades sociais e assim facilitar o repasse de recursos públicos.

A designação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, conforme a Lei Federal nº 9.790/99, assim como Organização Social (OS), conforme estabelecido na Lei nº 9.637/98, são qualificações que as associações e fundações podem receber, preenchidos os requisitos legais após a sua constituição.

Assim, toda entidade que exerça atividades entre a sociedade e o Estado, sem objetivo do lucro, poderá ser considerada uma Organização Não Governamental ou uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Porém essas qualificações devem ser pleiteadas junto à entidade competente após a constituição de fundação ou de associação.

3.5 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Apesar de uma lei não ter a função de definir conceitos e sim de ditar uma regra de comportamento, o código tributário nacional em meio às controvérsias do sistema jurídico brasileiro foge a essa regra quando conceitua a palavra Tributo.

Sabe-se que, em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face as controvérsias, as vezes a lei deve estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributos, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado (MACHADO, 2007, p 56).

Conforme Kfoury (2018, p. 98), a palavra tributo possui uma curiosidade histórica. Sinônimo de homenagem e honraria, é utilizada em seus primórdios exatamente com esse sentido, ou seja, o súdito prestava uma homenagem ao monarca, por meio de recolhimento de valores ou da prestação de serviços ou doações de bens.

O conceito de tributo é previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN). Este descreve um tributo como o valor pago em moeda nacional, sob uma atividade desempenhada pelo Estado prevista em lei. Ele pode ser cobrado somente quando houver uma lei que vincule a atuação do Estado à atividade exercida, chamado de fato gerador.

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A constituição dá o poder à União, ao Estado, ao Distrito Federal e ao Município de instituir tributos. Esta tarefa é centrada na repartição entre as diversas pessoas políticas de parcelas de competências para as três espécies de tributos que são os impostos, as taxas e as contribuições, essa divisão não é adequada uma vez que não haveria repartição harmônica dentre as pessoas competentes para tal atividade. Existem várias discussões no meio jurídico sobre a tripartição dos tributos, alguns defendem a ideia de existir apenas impostos e taxas, outros defendem a divisão em quatro tipos de tributos que seriam os impostos, as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios.

É importante esclarecer, contudo, que nem todos os juristas pátrios enxergam a questão da forma exposta acima. Para alguns deles, somente existiriam duas espécies tributárias em nosso ordenamento jurídico – impostos e taxas; para outros, o sistema brasileiro contemplaria quatro tipos de tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios; existem aqueles ainda que, compondo a corrente dominante, entendem serem cinco as espécies tributárias – impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Vejamos melhor esse ponto, acerca do qual muito já se discutiu na doutrina e na jurisprudência.

Para a chamada Teoria Dualista, Bipartida ou Bipartite, cujo maior expoente é Alfredo Augusto Becker, os tributos podem ser apenas impostos ou taxas, de acordo com a base de cálculo ostentada pela exação. Com efeito, classificar-se-á um tributo como imposto quando a respectiva base de cálculo, núcleo da hipótese de incidência da norma tributária, for um fato lícito não relacionado a qualquer agir ou bem do Estado; em sendo o contrário, isto é, na hipótese de se poder associar o referido elemento a um serviço ou coisa estatal, estar-se-á diante de uma taxa. Fácil perceber, portanto, que subjacente a essa Teoria está a famosa separação dos tributos em vinculados e não vinculados.

Outrossim, consoante a Teoria Tetrapartida ou Quadripartite, são quatro as espécies tributárias constantes da ordem jurídica brasileira: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Tal posicionamento é adotado, entre outros, por Ricardo Lobo Torres e Luciano Amaro, não obstante pequenas diferenças no entender de um e outro autor, notadamente quanto à inclusão das contribuições de melhoria dentre as contribuições em sentido amplo ou dentre as taxas. O principal fundamento da Teoria em análise está no fato de que os empréstimos compulsórios são o único tipo de tributo restituível, peculiaridade que lhes garante autonomia em face das demais espécies tributárias e, por conseguinte, demanda um regime jurídico especial (COELHO, 2018, p. 47).

Apesar de juristas defenderem suas ideias de Bipartite, Tripartite e Tetrapartite, o Código Tributário Nacional (CTN) divide os tributos em impostos, taxas, e contribuições de melhorias.

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la: (I) a denominação e demais características formais adotadas pela lei; (II) a destinação legal do produto de sua arrecadação.

Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Analisando o Código Tributário Nacional com mais profundidade, percebe-se que um tributo sendo uma prestação pecuniária significa que o cidadão desembolsa dinheiro, em moeda nacional, para assegurar ao Estado os meios financeiros que precisa para dar continuidade as suas atividades. Por ser compulsório o tributo não decorre de contrato, não possuindo caráter de voluntariedade ou facultatividade em seu cumprimento, onde seu pagamento é obrigatório. Ou seja, a partir do fato gerador, o pagamento do tributo é obrigatório pelo cidadão, fato que assegura a continuidade das atividades de Estado.

Para diferenciar os impostos das taxas e contribuições pode-se pensar que os impostos incidem “sobre”, as contribuições incidem “para” e as taxas são “de”.

Como forma de diferenciar os impostos das taxas e contribuições, poderíamos, para fins didáticos, dizer que “os impostos incidem ‘sobre’ (imposto sobre renda, p. ex.); as contribuições são ‘para’ (contribuição para o custeio de iluminação) e as taxas são ‘de’ (taxa de esgoto) (KFOURI, 2018, p. 103).

Os tributos possuem espécies, sendo os impostos, taxas, e contribuições de melhorias. Em se tratando de Terceiro Setor, os impostos possuem imunidades e isenções dependendo da forma jurídica de cada entidade. Já para as taxas, as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios não há tratativas diferenciadas para essas entidades, sendo devidos conforme a realização de cada fato gerador para cada uma das hipóteses.

3.5.1 Impostos

Sendo o mais importante tributo, o imposto está previsto no Código Tributário Nacional juntamente com sua definição constante no artigo 16º.

Art. 16º. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Sua característica principal é ditada pela obrigação do seu pagamento sem que haja um direito que cobrança por parte do cidadão ao Estado, esta característica está ligada a expressão não vinculada.

Quando se diz que o imposto é uma exação não vinculada, o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Quando se fala de atividade administrativa vinculada, no artigo 3º do CTN, o que se quer dizer é que a atividade administrativa tributaria é sempre vinculada à lei, não se admitindo discricionarismo da autoridade administrativa na cobrança de tributos (MACHADO, 2007, p.65).

Sendo assim, o cidadão pode cobrar que a aplicabilidade do dinheiro, destinado ao Estado, seja correta, porém não quer dizer que um imposto pago será revertido justamente para um fim. O pagamento do imposto é destinado a custear as despesas totais do Estado, sem distinções. Conforme Ataliba (1999), um método seguro para comprovar estar-se em presença de imposto é o critério de exclusão:

se, diante de uma exação, o intérprete verifica que não se trata de tributo vinculado, então pode afirmar seu caráter de imposto. Todo tributo não vinculado é imposto.

A não vinculação do imposto está ligada a capacidade contributiva do contribuinte.

Os impostos justificam o seu fato gerador pela simples exteriorização da riqueza decorrente da capacidade econômica do contribuinte. Derivam do poder de império do Estado em obter receita para a realização das suas despesas (CARNEIRO, 2018, p. 266).

O imposto não está vinculado a uma atividade estatal, ou seja, não dependerá de um serviço público que seja disponibilizado. Seu fato gerador é a realização da receita efetiva, onde o contribuinte que possuir maior receita será quem pagará maior valor de imposto. São classificados em:

I – Diretos e indiretos: os diretos são os impostos cujo fato gerador incide sobre o contribuinte direto, que não tem a possibilidade de transferir o encargo fiscal. Exemplo: IPVA. Os indiretos são aqueles em que o contribuinte tem a possibilidade de transferir a responsabilidade do encargo fiscal através da substituição tributária. Exemplo: ICMS e IPI.

II – Pessoal ou real: essas modalidades estão ligadas ao objeto de incidência. O pessoal é o imposto cujo fato gerador incide sobre a pessoa, demonstrando sua real capacidade contributiva. Exemplo: Imposto de renda pessoa física. O real está ligado a situação de um bem ou de uma coisa. Exemplo: IPTU.

III – Progressivos, regressivos, proporcionais e fixos: essas classificações estão ligadas aos elementos quantitativos do fato gerador. Progressivos são os impostos onde há aumento de alíquota na mesma proporção de sua base de cálculo, um exemplo é o Imposto de renda. Regressivos são os impostos que diminuem a alíquota na medida em que aumenta a base de cálculo, um exemplo é o IR sobre operações de renda fixa. Proporcionais são os impostos cuja alíquota permanece fixa e a base de cálculo varia, um exemplo é o IPTU. E fixos são os impostos cuja base de cálculo e alíquotas são fixadas por lei, um exemplo é o imposto sobre serviço dos profissionais liberais.

IV – Ordinário e extraordinário: Os impostos ordinários são aqueles que estão previstos em lei e os extraordinários são os que são cobrados em situações excepcionais de caráter transitório e temporário para suprir necessidades especiais do momento.

V – Principal e adicional: o principal é o imposto que não depende da cobrança de outro para que esta se realize. O adicional é o imposto que depende de outro imposto para que seja cobrado, um exemplo é o adicional do imposto de renda pessoa jurídica.

VI – Monofásico e plurifásico: o monofásico é o imposto que incide uma única vez, como o IOF. O plurifásico é o imposto que incide em várias fases do processo como, por exemplo, o ICMS.

VII – Não cumulativo e cumulativo: esta classificação é utilizada para os impostos plurifásicos. O cumulativo é o imposto que incide em várias fases da circulação do bem sem a permissão de dedução das fases anteriores. O não cumulativo incide sobre o valor acumulado do bem, permitindo o desconto do valor que já foi pago nas fases anteriores. (CARNEIRO, 2018, p. 269).

Esses impostos são divididos em Federais (IOF, IPI, IRPF, COFINS, CSLL, FGTS, entre outros), estaduais (ICMS, IPVA E ITCMD) e municipais (IPTU, ISS, ITBI). Devem ser repassados ao Estado/País para garantir a funcionalidade dos serviços públicos e coletivos. É uma obrigação de pessoa física e jurídica e tem como objetivo custear as despesas com a saúde, educação, segurança, saneamento, transporte e cultura.

3.5.2 Taxas

As taxas também são consideradas tributos que têm como fato gerador o exercício regulador do poder de polícia, ou a utilização efetiva e potencial, de serviço público específico e divisível, conforme artigo 77º do Código Nacional Tributário.

Art. 77º. A taxa cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posta à sua disposição.

O fato gerador de uma taxa sempre será uma atividade estatal específica que possua relação com o contribuinte. Portanto haverá o envolvimento dos conceitos de poder de polícia e de serviço público, que se situam no âmbito do direito administrativo, ligado ao fato gerador.

Diferentemente dos impostos, as taxas são tributos que possuem causa imediata e são pagas quando há uma contraprestação de serviços públicos ou de benefícios feitos, postos à disposição ou custeados pelo Estado, em favor de quem a paga. Por haver esta vinculação entre fato gerador e ato ou fato do Estado é chamada de tributo vinculado.

A taxa é, pois, um tributo que tem um fato gerador ou hipótese de incidência uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Por ser a hipótese de incidência da taxa vinculada a um ato ou fato do Estado, diz-se ser ela um tributo vinculado (ALEXANDRINO, 2007, p.10).

Seu pagamento é obrigatório, pois sem esse ele não haverá serviço prestado. A ideia de que a taxa possui caráter contraprestacional é defendida uma vez que o seu pagamento somente ocorrerá após uma contraprestação de serviço do Estado. Machado defende que não é contraprestacional a taxa paga após seu fato gerador.

Bastante divulgada é a ideia de que a taxa é um tributo contraprestacional, vale dizer, o seu pagamento corresponde a uma contraprestação do contribuinte ao Estado, pelo serviço que lhe presta, ou pela vantagem que lhe proporciona. Não nos parece que seja assim. Pelo menos não nos parece que exista necessariamente uma correlação entre o valor da taxa cobrada e o valor do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou ainda da vantagem que o Estado lhe proporcione (MACHADO, 2007, p. 437).

Com isso, em opinião expressada, as taxas não possuem caráter contraprestacional, uma vez que o cidadão é obrigado a pagar a taxa cujo fato gerador prove do exercício regular do poder de polícia ou do poder público.

Algumas taxas cobradas são: taxa de emissão de documento, taxa de licenciamento anual de veículo, taxas de registro do comércio, entre outras. Para instituí-las, o Código Tributário Nacional estabelece competências em seu artigo 80.

Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, compete a cada uma dessas pessoas de direito público.

Sendo assim, a instituição de taxas é de competência da pessoa jurídica de direito público que esteja vinculada a atividade exercida que se torne fato gerador para que a taxa seja cobrada, a lei lhe compete à função.

3.5.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria teve seu surgimento no Brasil pela Constituição de 1934 em seu artigo 124. Está prevista no artigo 81º do Código Nacional Tributário.

Art. 81º. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Essas contribuições são consideradas tributos vinculados porque seu fato gerador está ligado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Com função fiscal e redistributiva, as contribuições de melhoria possuem seu fato gerador

a partir da valorização do imóvel do qual o contribuinte é proprietário, desde que essa valorização seja decorrente de obra pública. Enquanto os impostos surgem e devem observar, sempre que possível, a capacidade contributiva, a contribuição de melhoria surge em função da valorização de imóveis pela realização de obras públicas e, por isso, assim como as taxas, deve observar o caráter retributivo. A referida contribuição surge com dupla finalidade. A primeira (finalidade essencial) relacionada ao aspecto jurídico evita o enriquecimento sem causa. A segunda (acidental) relacionada ao aspecto financeiro permite que o Estado recupere o investimento na obra. O fato gerador dessas contribuições é a valorização imobiliária.

O fato gerador não é a obra pública em si, mas sim a valorização imobiliária que ocorre em razão dessa obra pública. Temos sim que o fato gerador é o ganho patrimonial propiciado pelo investimento do capital público referente a esses proprietários beneficiados pela obra, de modo a não ocorrer o enriquecimento sem causa por parte do contribuinte beneficiado (CARNEIRO, 2018, p.311).

As contribuições de melhoria são tributos cobrados sob a construção de obra pública que acarrete na valorização imobiliária ao patrimônio particular, sendo somente cobrada nesses casos, assim quando há, por exemplo, a pavimentação de vias, essa contribuição é cobrada pela ocorrência do seu fato gerador.

3.5.4 Empréstimos compulsórios

Conforme Carneiro (2018, p. 319) os empréstimos compulsórios passaram a ter tratamento constitucional tão somente a partir da Emenda número 18, de 1º de Dezembro de 1965, ou seja, durante a vigência da Carta Magna de 1946, a qual estipulava que somente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios. São somente instituídos pela União, conforme artigo 15º do Código Tributário Nacional.

Art. 15º. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios: (I) guerra externa, ou sua iminência; (II) calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; (III) conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Com fundamento legal no artigo do CTN acima, o empréstimo compulsório é considerado um tributo de competência privativa da União e sua arrecadação é vinculada. Os fatos geradores deste tributo são:

- I – em caso de guerra ou sua iminência (não se respeita o Princípio da Anterioridade Tributária – exceção);
- II – em caso de calamidade pública (não se respeita o Princípio da Anterioridade Tributária – exceção);
- III – em caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional (respeita-se o Princípio da Anterioridade Tributária);
- IV – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo. (CARNEIRO, 2018, p. 320).

Deverá ser utilizado somente para a causa que foi concedida e deverá ser devolvido em um prazo estimulado por lei. Se essas premissas foram descumpridas há uma inconstitucionalidade do tributo, gerando a causa mediata e a causa imediata. A causa imediata é a devolução do dinheiro ao contribuinte, para Carneiro (2018, p. 321) a restituição é obrigatória, já que é prevista expressamente no CTN, e, na medida em que é prevista em lei, constitui para o sujeito passivo um direito subjetivo. No momento de incidência da norma, incide também a norma que prevê a restituição, ou seja, o tributo já incide com a condição de ser restituído. As causas imediatas são para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência. Este tributo não deve confundido com o imposto extraordinário que também pode ser instituído em caso de guerra.

3.5.5 Contribuições especiais

As contribuições especiais não são previstas no Código Tributário Nacional. Elas provêm da Constituição Federal de 1988 fugindo da teoria de tributos classificados em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essas contribuições são vinculadas à receita que deu causa a sua criação.

Existem três espécies de contribuições especiais: as sociais que financiam os direitos sociais como educação, saúde, moradia e lazer, um exemplo é a extinta CPMF; as de intervenção no domínio econômico, que são as CIDE's (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) atrelado ao setor econômico da área que atua; e as contribuições de Interesse de categoria profissional ou econômica, que são os CRM, CREA, entre outros.

3.6 IMUNIDADE E ISENÇÃO

A imunidade é a vedação do poder público de cobrar o tributo, pois tem caráter permanente. É garantida pela Constituição Federal em seu artigo 150. Gozam de tal privilégio as instituições que se enquadram neste artigo.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- (i) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- (ii) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- (iii) cobrar tributos: (a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.
- (vi) instituir impostos sobre:
 - c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei.

Na imunidade não há fato gerador, pois, a Constituição não permite que se encontrem acontecimentos característicos de fato geradores, para alguns autores a imunidade é uma hipótese de não incidência prescrita na Constituição, que conceitua as entidades imunes a impostos como, a instituição de educação ou de assistência social que preste serviços para os quais houver sido constituída e os coloque à disposição da sociedade em geral, em caráter complementar às atividades do estado, sem fins lucrativos. Essas imunidades abrangem somente os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as atividades das instituições.

As entidades imunes, além de serem imunes aos impostos incidentes sobre o patrimônio, garantida pela lei 9.532/97, possuem dispensa no pagamento de impostos sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. Essa dispensa foi garantida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que suspendeu a vigência do dispositivo do inciso 1º do artigo 12º da Lei 9.532/97 que não abrangia imunidade para esses rendimentos.

Diferente da imunidade, a isenção é a dispensa do pagamento do tributo, onde o ente político tem a capacidade, e lhe é permitido, de instituir o tributo, porém opta por dispensar o pagamento em determinados casos. Nela, a obrigação tributária existe, porém a lei dispensa o pagamento do tributo. Conforme artigo 15º da Lei 9.532 de 2007, as instituições isentas são as de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais foram instituídas, sem possuir fins lucrativos. Algumas pessoas jurídicas podem ser elencadas como isentas, sendo: Associação Civil; Cultural; Entidade aberta de previdência complementar (sem fins lucrativos); entidade fechada de previdência complementar; Associação de poupança e empréstimo; Filantrópica; Sindicato; Recreativa; Científica; FIFA e entidades relacionadas.

A isenção dessas entidades aplica-se ao Imposto de Renda da pessoa jurídica (IRPJ) e à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), excluindo-se os rendimentos e ganhos de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou variável que possuem tributação definitiva.

A imunidade e a isenção são modalidades diferentes de incentivos e possuem suas próprias características.

Imunidade – consiste na previsão expressa, na constituição Federal, vedando a instituição de imposto e/ou em certas situações ou para determinadas pessoas. Na imunidade a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são impedidos constitucionalmente de tributar as operações ou pessoas imunes. Trata-se de limitação ao poder de tributar.
Isenção – a isenção está prevista em lei e dispensa o contribuinte do pagamento, tendo em vista sua condição (exemplo: Imposto de Renda: isenção até determinada faixa de rendimento), ou ainda visando estimular investimentos ou desenvolver regiões (exemplo: isenção de IPTU para instalação de fábricas com geração de empregos)(KFOURI, 2018, p. 160).

O objetivo dessas duas modalidades é o incentivo fiscal para as entidades. Porém para gozar da imunidade e da isenção, as instituições precisam atender a alguns requisitos. Para imunidade a entidade não deve remunerar seus dirigentes, deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, manter seus registros contábeis em dia e recolher os tributos retidos devidamente. Para gozar da isenção, a instituição deve ser considerada sociedade ou fundação de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural. Há algumas diferenças entre imunidade e isenção que facilitam o entendimento, Quadro 2.

QUADRO 2 – DIFERENÇAS ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO

IMUNIDADE	ISENÇÃO
Regida pela Constituição Federal.	Regida por legislação infraconstitucional.
Não pode ser revogada, nem mesmo por Emenda Constitucional.	Pode ser revogada a qualquer tempo.
Não há o nascimento de obrigação tributária, vez que se trata de uma proibição ao Poder Público de instituir o tributo.	A obrigação tributária nasce, o tributo é devido, mas a entidade é dispensada pelo Poder Público de pagá-lo.
Não há direito de cobrar o tributo.	Há o direito de cobrar, mas ele não é exercido.

FONTE: Cartilha OAB 2017

A imunidade é compreendida como uma vedação ao Estado para a criação ou a cobrança de tributos. A isenção é um incentivo fiscal que dispensa o pagamento do tributo, porém a qualquer momento pode ser revertido como pagamento devido.

3.7 INSTITUIÇÕES DE PESQUISA CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA

Em 2004, a Presidência da República decreta e sanciona a Lei nº 10.973 e em 2016 modifica-a e altera alguns itens com a Lei nº 13.243. Essas leis dispõem sobre os estímulos ao desenvolvimento científico, à pesquisa, à capacitação científica e tecnológica e à Inovação do País. As Entidades classificadas como Instituições de Pesquisa Científica e Tecnológica, regidas por essas leis, foram criadas para que houvesse um maior incentivo e crescimento do setor no desenvolvimento tecnológico do Brasil.

As Instituições de Pesquisa Científica e Tecnológica (ICT's) são entidades de administração pública ou privada sem fins lucrativos e possuem como missão, executar atividades de pesquisa básica ou aplicada de caráter científico ou tecnológico. Estão previstas na Lei 10.973, de 2 de dezembro de 2004, alterada pela lei 13.243 de 11 de Janeiro de 2016.

V - Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT): órgão ou entidade da administração pública direta ou indireta ou pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos legalmente constituída sob as leis brasileiras, com sede e foro no País, que inclua em sua missão institucional ou em seu objetivo social ou estatutário a pesquisa básica ou aplicada de caráter científico ou tecnológico ou o desenvolvimento de novos produtos, serviços ou processos.

Apesar das ICT's serem um modelo mais recente no Brasil, o incentivo à pesquisa já existe há mais tempo. Houve várias tentativas para a criação de um conselho nacional de pesquisa, para estimular o desenvolvimento tecnológico do país. Porém, foi em Abril de 1949, que o presidente Eurico Gaspar Dutra nomeou uma comissão de 22 membros com o objetivo de criação de um órgão de supervisão da ciência, da técnica e da indústria. Em janeiro de 1951, foi criado o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), Instituído pela lei 1.310, juntamente com um fundo nacional para pesquisas científicas e tecnológicas. Um grande ganho para as Organizações que faziam parte desse setor. A partir deste momento, as instituições deste setor demonstraram importância no Brasil.

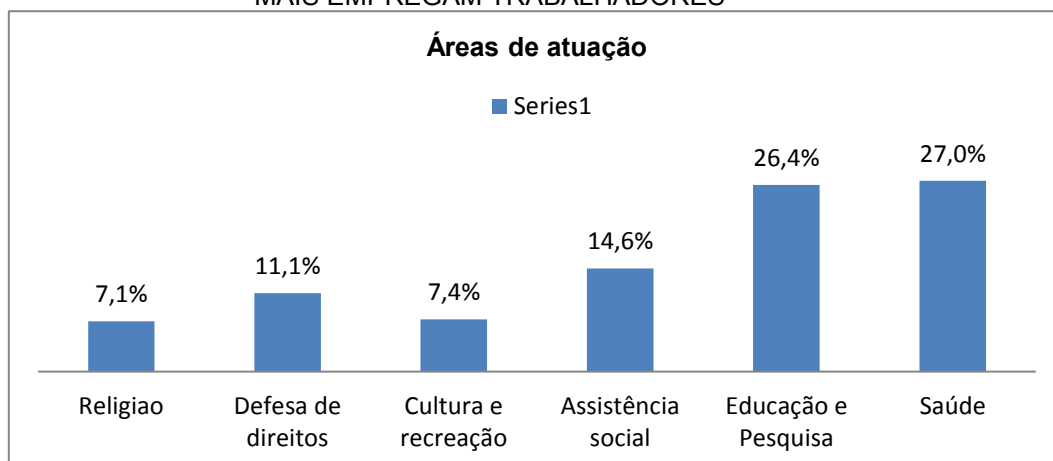
Um dos acontecimentos que se pode destacar é o marco regulatório que ocorreu no período de 2011 a 2014. O Marco regulatório das organizações da sociedade civil, também chamado de MROSC foi um marco na história das organizações da sociedade civil que juntou a edição da nova Lei do Fomento e Colaboração (lei nº 13.019/2014) com as estratégias para o aperfeiçoamento do seu ambiente jurídico, além da produção de conhecimento dessas organizações.

A agenda do MROSC está orientada pelo fato de que a incidência, o impacto e a riqueza das organizações da sociedade civil na participação social e na execução de políticas públicas precisam ser acompanhados de um quadro normativo que reconheça e valorize o trabalho das organizações à altura dos desafios da democracia brasileira. Por isso, é necessário criar um ambiente mais favorável que estimule a potencialidade da sociedade civil organizada, garantindo a plena participação, a transparência na aplicação dos recursos públicos, a efetividade na execução dos projetos e a inovação das tecnologias sociais. (Secretaria Geral da Presidência da República, 2015, p. 27).

Com esse fato pode-se comprovar que vários acontecimentos recentes estão dando ênfase para o terceiro setor, demonstrando que o mesmo está em constante crescimento e já possui uma parcela considerável na contribuição da estrutura econômica do Brasil.

Por meio do Gráfico 1, é demonstrado a divisão por áreas de atuação das organizações juntamente com suas naturezas jurídicas.

GRÁFICO 1 – ÁREAS DE ATUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES DE SOCIEDADE CIVIL QUE MAIS EMPREGAM TRABALHADORES



FONTE: Secretaria Geral da Fazenda da Presidência da República (2015)

Como passar dos anos, percebe-se que a área de educação e pesquisa ainda continuam como atividades principais deste setor. Ela ocupa 26,4% do total de atividades exercidas pelas entidades, demonstrando que a educação ainda é seu foco principal. Com a Tabela 2 pode-se perceber que dentro do setor, as entidades que mais empregam são as associações.

TABELA 2 – NÚMERO MÉDIO DE VÍNCULOS DE TRABALHO ENTRE AS OSC's NO BRASIL POR NATUREZA JURÍDICA

OSCS POR NATUREZA JURÍDICA	NÚMERO MÉDIO DE VÍNCULOS DE TRABALHO POR ORGANIZAÇÃO	PROPORÇÃO VÍNCULOS EM RELAÇÃO AO TOTAL
Fundações privadas	47,1	15,8%
Fundações ou Associações estrangeiras	4,4	0,1%
Fundações ou Associações domiciliadas no exterior	4,0	0%
Organizações religiosas	1,2	1,3%
Comunidades indígenas	0,3	0%
Associações Privadas	6,3	82,7%
Total	6,9	100%

FONTE: Secretaria Geral da Fazenda da Presidência da República (2015)

Conforme secretaria geral da fazenda da presidência da república (2015, p. 54) o rendimento médio dos trabalhadores das OCS's em 2010 era de 3,3 salários mínimos, um pouco superior a remuneração média de todos os assalariados das

organizações públicas e privadas, lucrativas e não lucrativas, cadastradas no Cempre – 3,2 salários mínimos mensais, sendo que os maiores salários são os da área de educação superior (5,3 salários mínimos/mês). Estes fatos comprovam que as entidades sem fins lucrativos continuam com o foco educativo, privando pela educação dos seres humanos e pelos seus valores.

3.8 TRIBUTAÇÃO NO TERCEIRO SETOR

O sistema tributário brasileiro é composto por diversos tributos, que são divididos em suas espécies, os impostos, as taxas e as contribuições. O Terceiro Setor, regido pela legislação brasileira, possui alguns incentivos fiscais. Estes foram concedidos com a intenção de desonerar e incentivar o crescimento das instituições sem fins lucrativos. Porém, como a legislação brasileira é muito ampla, alguns entendimentos sobre a tributação do terceiro setor se tornam insuficientes ou vagas. Por possuir particularidades, algumas entidades deste setor não possuem informação clara e objetiva de suas isenções ou imunidades. A seguir serão abordados o Imposto de Renda, O PIS/Pasep, a Contribuição Social sobre o lucro líquido e o foco principal será a Contribuição para o financiamento da seguridade social. Para as taxas e demais contribuições a lei é clara quando não expande a imunidade e a isenção para essas espécies de tributos.

3.8.1 IRPJ, CSLL e PIS/PASEP

As entidades podem ser classificadas em duas formas: imunes ou isentas do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

A imunidade é a vedação do poder público de cobrar o tributo, pois tem caráter permanente, gozam de tal privilégio as instituições que se enquadram no Art. 150 da Constituição Federal observando os requisitos do Art. 181 do Decreto nº 9.580, de 22 de Novembro de 2018.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

As Instituições de Pesquisa Tecnológica e científica que são consideradas associações, não gozam da imunidade. Partindo deste princípio, deve ser observada a alternativa da isenção.

A isenção é a inexigibilidade temporária do tributo, que apesar de previsto em lei, com a ocorrência do fato gerador a lei dispensa seu recolhimento. Disciplinado pela lei 9.532, de 10 de Dezembro de 1997.

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis, que prestem serviços para os quais houveram sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

Com relação ao Imposto de Renda (IRPJ), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e PIS/PASEP sobre o faturamento a lei é clara quanto à sua isenção dentro das associações. O IRPJ somente será tributado nos rendimentos e ganho de capital, auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, os quais são tributados na fonte.

O PIS/PASEP é uma contribuição social que não está amparado pela isenção, exceto pelo Art. 13-A da MP 2.158-35/2001, independente se é entidade isenta ou imune do IRPJ e CSLL, porém a MP 2.158-35/2001 determinada que o recolhimento seja com base na folha de pagamento.

Art.13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

Art. 13-A. São isentas da contribuição para o PIS/PASEP de que trata o artigo 13 desta Medida Provisória a Academia Brasileira de Letras, a Associação Brasileira de Imprensa e o Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro (Incluído pela Lei nº 13.353, de 2016).

Para o imposto PIS/PASEP essas entidades são tributadas sobre a folha de pagamento (art. 13 da MP nº 2.158-35 de 2001), essas pessoas jurídicas que possuem tributação sobre a folha de pagamento não estão sujeitas a incidência de PIS/PASEP sobre o faturamento.

3.8.2 COFINS

Nas associações, para a tributação com relação à COFINS utiliza-se como base legal a Medida Provisória 2158/35/01. Conforme essa Medida, artigo 14, são isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades.

Art. 14 Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de Fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:
X – relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

A isenção somente é reconhecida em relação às atividades das referidas entidades, que decorrem de receitas oriundas de suas atividades próprias.

Analisando a instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de Novembro de 2002 entende-se o conceito de atividades próprias.

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:
I – não contribuem para o PIS/PASEP incidente sobre o faturamento; e
II – são isentas da COFINS em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.
§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.
§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sócias.

A receita decorrente de relações comerciais executadas pelas entidades isenta de IRPF e CSLL não está amparada pela isenção da COFINS. Estão somente isentas as receitas decorrentes das atividades próprias. A problemática está no conceito de “atividades próprias”, o que a legislação brasileira entende como atividades próprias dentro de uma entidade que não possui fins lucrativos. Hoje muitas delas não possuem a visão do lucro, porém prestam serviços comerciais aplicando seus recursos dentro da própria instituição. A legislação não abrange esses serviços para que gozem de isenção, porém em conceito podem ser consideradas atividades próprias, porque estão previstas no estatuto e garantem a continuidade das entidades.

3.9 ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL SOBRE A COFINS

Analisando as soluções de consulta referente à tributação, percebe-se que a Receita Federal sempre mantém a sua opinião referente à Contribuição para o financiamento da seguridade social nas instituições sem fins lucrativos.

(...) Assunto: contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS. Ementa: instituição de educação. Imunidade. Isenção. Receitas financeiras. As pessoas jurídicas imunes a impostos sujeitam-se à apuração cumulativa da COFINS relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias. Às pessoas jurídicas não imunes, por sua vez, aplica-se a regra geral, qual seja, a apuração não cumulativa quando a base de cálculo do IRPJ for o lucro real ou a apuração cumulativa quando essa base de cálculo for o lucro presumido ou arbitrado.

As entidades imunes ao IRPJ, assim como as isentas, podem ser imunes ou isentas da COFINS. Serão imunes quando atenderem às condições legais para seu enquadramento como entidades beneficentes de assistência social (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009); serão isentas quando atenderem aos requisitos exigidos no art. 12, § 2º, e no art. 15, § 3º, da MP nº 2.158-35, de 2001.

As entidades imunes à COFINS não terão as receitas resultantes das aplicações financeiras tributadas pela COFINS. As instituições de educação e de caráter cultural e científico isentas da COFINS tributarão as receitas oriundas de aplicações financeiras à alíquota de 4%, quando da apuração não cumulativa dessa contribuição. Sob o regime de apuração cumulativa da COFINS, essas entidades não terão suas receitas financeiras tributadas, por não fazerem parte da respectiva base de cálculo (faturamento).

O § 1º do art. 1º do Decreto nº 8.426, de 2015, diz respeito à pessoa jurídica que auferir, concomitantemente, receitas sujeitas à apuração cumulativa e à apuração não cumulativa da COFINS, mas não prevê o rateio das receitas oriundas de aplicações financeiras para a incidência dessa contribuição. Uma vez sujeita parte de sua receita à tributação da COFINS no regime de apuração não cumulativa, toda receita financeira deverá ser oferecida à tributação. Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, arts. 150 e 195; Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 9º e 14; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, 15 e 18; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10; Lei nº 12.101, de 2009, arts. 1º, 2º, 29 e 30; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13 e 14; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 170, 171 e 174; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 9º e 46; Decreto nº 8.426, de 2015, art. 1º, e IN SRF nº 247, de 2002, arts. 9º e 47. Assunto: processo administrativo fiscal ementa: consulta. Matéria disciplinada em ato normativo. Ineficácia. É ineficaz, não produzindo efeitos, a consulta que versar sobre matéria disciplinada em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação e que não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se refere. Dispositivos Legais: Decreto nº 7.574, de 2011, art. 94, V e VIII, e IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, IX e XI. (Solução de consulta Cosit nº 34, de 27 de Março de 2018).

Nesta solução de consulta a Receita Federal baseia-se exatamente nas leis que foram expostas nesta monografia. Para as entidades imunes, a COFINS não será tributada nas operações resultantes de aplicações financeiras e com relação ao

seu faturamento, serão tributadas e sujeitadas ao regime de cumulatividade da COFINS referente às receitas que não forem derivadas de suas atividades próprias. Para as instituições de educação e de caráter cultural e científico, que são isentas, há duas situações: Quando for regida pelo regime não cumulativo, tributação as receitas financeiras em 4% para COFINS. Quando for regida pelo cumulativo, não haverá a tributação da sobre suas aplicações financeiras.

A Receita Federal entende que a COFINS será tributada sobre as receitas que não provém de atividades próprias das entidades constantes no Terceiro Setor. No caso, todas as atividades que não possuem caráter de assistência social, entre outros, para qual foram criadas deverão sofrer a tributação da COFINS sobre o faturamento as atividades não consideradas próprias.

Analisando outra solução de consulta emitida, percebe-se que a Receita Federal mantém sua conclusão em relação às entidades imunes e isentas e expõe seu entendimento sobre o que considera receitas próprias.

(a) Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Associação sem fins lucrativos, que satisfaça os requisitos legais previstos no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, tem isenção da COFINS apenas em relação às receitas referentes às atividades próprias, que estão definidas expressamente no § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002. Solução de consulta vinculada à solução de consulta cosit Nº 171, de 3 de julho de 2015. dispositivos legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inc. X; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 9º e 47. Ementa: entidades isentas. Receitas não derivadas de atividades próprias. Incidência não cumulativa. Entidade sem fins lucrativos deverá tributar no regime de apuração não cumulativa as receitas não derivadas de atividades próprias desse tipo de entidade. Solução de consulta vinculada à solução de consulta cosit Nº 70, de 23 de janeiro de 2017. Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, II, e art. 10; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, X; IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, I, II e §2º. Assunto: contribuição para o pis/pasep ementa: contribuição sobre a folha de salários. Associação sem fins lucrativos. Incidência. Associação sem fins lucrativos a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, está sujeita à contribuição para o PIS/PASEP com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento). Solução de consulta vinculada à solução de consulta cosit Nº 171, de 3 de julho de 2015.

Dispositivos legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, inc. IV; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, inc. I, “b”, e 9º, inc. IV. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ementa: ineficácia parcial. Não produz efeitos a consulta quando o fato questionado estiver definido em disposição literal de lei, ou que tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB. DISPOSITIVOS LEGAIS: RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inc. IX e XIV. (Solução de consulta DISIT/SRRF06 nº 6013, de 31 de Março de 2017).

A Receita Federal entende como atividades próprias somente as que estão previstas na Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, artigo 47. Esta dispõe que as receitas derivadas das atividades próprias são somente as decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto e que sejam recebidas de associados ou mantenedores onde não haja caráter contraprestacional direto, além de garantir a destinação desses recursos para o desenvolvimento de objetivos de cunho social. Assim, pelo entendimento deles, as empresas que prestam serviços, sem ser derivado das atividades próprias dentro deste, sofrerão a retenção da COFINS.

3.10 JURISPRUDÊNCIA

A decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª região no processo abaixo, demonstra que para a decisão de tributação ou não da COFINS o conceito de receitas próprias é o que prevalece.

Processual civil. tributário. indeferimento do pedido de realização de perícia. desnecessidade da prova. cofins. isenção. associação civil sem fins lucrativos. receitas de atividades próprias. prestação de serviços a estranhos ao quadro social. finalidades estatutárias. 1. Discutindo-se matéria exclusivamente de direito, não é necessário nem útil para o desate da controvérsia demonstrar que as receitas auferidas pela entidade autora não destoam do seu objeto social e são aplicadas integralmente em seu benefício e de seus associados. Negado provimento ao agravo retido. 2. A jurisprudência desta Corte, no tocante ao alcance da isenção de COFINS concedida às associações civis sem fins lucrativos, prevista no artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, fixou-se no sentido de que as receitas oriundas das atividades concernentes ao cumprimento das suas finalidades estatutárias caracterizam-se como próprias da entidade. 3. Se a entidade auferir receitas que não correspondam ao seu objeto social, é tributada de acordo com a legislação aplicável às pessoas jurídicas em geral. 4. Destinando-se precipuamente a SOGIPA a congregar seus associados e familiares, as multas sobre as mensalidades e as receitas de escolinhas, sauna, alojamentos, economatos, locações de dependências, eventos e outras, desde que decorram de serviços prestados aos sócios e familiares, consistem em receitas próprias, já que envolvem atividades esportivas, sociais, recreativas e cívico-culturais dirigidas aos próprios associados. 5. Quando as receitas derivam da prestação de serviços a terceiros, a entidade não está se limitando a cumprir suas finalidades estatutárias, mas sim exercendo atividades de cunho empresarial, devendo ser tributada da mesma maneira que as demais pessoas jurídicas. 6. A distinção entre receitas oriundas do exercício de atividades próprias e da prestação de serviços a terceiros funda-se no regramento posto no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, que evidencia a estrita vinculação entre os serviços prestados e o grupo de pessoas a que se destinam. Considerando que o objeto social da entidade é voltado aos seus associados e familiares, todos os serviços prestados a estranhos ao quadro social não estão albergados pela isenção. 7. Não se

vislumbra a necessária pertinência com as finalidades estatutárias da associação no tocante às receitas oriundas de estacionamento, patrocínios, anúncios publicitários e venda de anúncios em eventos, manifestando verdadeira atividade comercial. 8. Não basta aplicar todos os recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais, visto que a Lei exige a correspondência entre os serviços e os fins para os quais foi instituída a entidade: atividades esportivas, sociais, recreativas e cívico-culturais. (TRF-4 - AC: 50074175820104047100 RS 5007417-58.2010.404.7100, Relator: AMAURY CHAVES DE ATHAYDE, Data de Julgamento: 24/08/2016, PRIMEIRA TURMA)

Conforme Lei 9.532/1997, artigo 15º, uma entidade deverá ser constituída e serão considerados isentos os serviços que cumpram a finalidade da entidade, além de colocá-los a disposição do grupo de pessoas a que foi destinada. As receitas que estão previstas em estatuto e que cumprirem a finalidade da instituição, serão consideradas receitas próprias. Se a entidade possui receita que não está em consonância com a sua finalidade e não está prevista em estatuto, ela sofrerá a retenção da COFINS seguindo a lei de todas as pessoas jurídicas onde se enquadra.

A jurisprudência demonstra que o foco é somente no conceito de atividades próprias. Não basta somente a instituição não possuir fins lucrativos e aplicar os recursos adquiridos em benefício próprio. Ela precisa cumprir todas as exigências e finalidades descritas e previstas em seu estatuto. Somente com todas essas evidências claras, a entidade não sofrerá a incidência da Contribuição para o financiamento da seguridade social.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foram levantadas as principais modalidades de isenções e imunidades tributárias do Terceiro Setor. Cumprindo este objetivo percebe-se que quanto ao Imposto de Renda, Contribuição social sobre o lucro líquido, PIS/Pasep, taxas e demais contribuições, não há dúvidas sobre a aplicação da legislação nas entidades imunes ou isentas. A dificuldade está no conceito e na aplicação da Contribuição para o financiamento da seguridade social. Para expressar a opinião sobre essa problemática, foram identificadas as principais entidades que fazem parte do terceiro setor, segundo a legislação tributária, que as divide em Associações e Fundações. Foram demonstrados os aspectos legais que definem as isenções e imunidades aplicadas ao Terceiro Setor, considerando a Contribuição para o financiamento da seguridade social nas Instituições de Ciência, Tecnologia, Pesquisa e Inovação. Finalmente foram analisadas as isenções e imunidades relacionadas à tributação do Terceiro Setor, relacionando a problemática da Contribuição para o financiamento da seguridade social nas Instituições de Ciência, Tecnologia, Pesquisa e Inovação.

Para a legislação brasileira uma Associação Civil, sem fins lucrativos, somente se beneficiará com a isenção da COFINS em relação às receitas derivadas de suas próprias atividades. Baseando-se na Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, inciso 2º, a Receita Federal mantém sua posição quando ao fato. Entendendo que as receitas provenientes das atividades próprias são aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades recebidas de associados ou mantenedores. Não poderá haver caráter contraprestacional direto de serviços, sendo obrigada a destinação dos recursos ao custeio e ao desenvolvimento dos objetos sociais da instituição.

Porém, conforme analisado anteriormente, o Terceiro Setor progrediu e junto com ele suas atividades de modificaram também. Hoje em dia existem instituições que recebem seus recursos conforme mencionado acima, porém na pratica também a prestação de serviços fora deste escopo para complementar sua receita mensal. Esta receita é revertida em benefício da entidade, não havendo distribuição de lucros. As atividades comerciais no âmbito da isenção não estão previstas na legislação brasileira. Tal fato onera o Terceiro Setor, que por não possuir fins lucrativos tem mais dificuldades de se manter no mercado.

Com isso percebe-se que a legislação brasileira e a Receita Federal vão contra a essência do terceiro setor, não contribuindo para o seu desenvolvimento e continuidade. Para que este problema seja resolvido há duas soluções: a primeira seria a inserção na legislação de atividade comercial para isenção da COFINS nas entidades sem fins lucrativos. A segunda opção seria a mudança do pensamento e análise da Receita Federal, onde ela teria uma análise mais profunda sobre o conceito de receitas próprias. Essas receitas devem ser analisadas considerando se a realização de serviços prestados está sendo revertida para investimento dentro da entidade e se não estão previstos em estatuto. Ou seja, a receita obtida por ela deve ser analisada por sua destinação e não por sua origem. Assim uma instituição que não possui fins lucrativos, que preste serviços a terceiros e que comprovam o retorno da sua receita para benefício da própria instituição, estaria apta a isenção da COFINS sobre o faturamento. O Brasil precisa fomentar e incentivar o Terceiro Setor no seu desenvolvimento. Se a Receita Federal mudar sua análise ou o país alterar as legislações que regem o âmbito da isenção, adaptando-as com a nova realidade das instituições, demonstrará interesse. Assim incentivará a progressão e a continuidade do Terceiro Setor.

REFERÊNCIAS

A “construção” do terceiro setor no Brasil: da questão social à organizacional. Disponível em: <http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-549X2009000100009>. Acesso em: 31 Jul. 2018.

Associações e Fundações. Disponível em: <<http://terceiro-setor.info/associacoes-e-fundacoes.html>>. Acesso em: 05 Ago. 2018.

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária.** 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores; 1999

BRASIL₁. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 Ago. 2018.

BRASIL₂. **Código civil - lei 10406/2002.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 05 Ago. 2018.

BRASIL₃. **Código tributário nacional – Lei 5.172/1966.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 05 Ago. 2018.

COÊLHO, S.C.N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Malheiros Forense; 2018.

Como funciona o Terceiro Setor. Disponível em: <http://www.1bem.com.br/blog/post/7/2017-08-02/Como_funciona_o_3%C2%BA_setor_diferenciando_ONG_fundacao_e_associacao>. Acesso em: 04 abr. 2019.

CNPq - Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico Disponível em <<http://www.fgv.br/Cpdoc/Acervo/dicionarios/verbete-tematico/conselho-nacional-de-desenvolvimento-cientifico-e-tecnologico-cnpq>> Acesso em: 06 Mai. 2019.

GIL, A. c. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KFOURI, A. **Curso de Direito Tributário.** Editora Saraiva; 2018.

LAKATOS, E. M., MARCONI, M.de A. **Fundamentos de metodologia científica.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, L de F.; SANTOS, B dos.; XAVIER, I. R. **Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil**. Brasília: Secretaria Geral da Presidência da República, 2015.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. Malheiros Editores; 2018.

NOSSO CAUSA - **Diferença entre ONG e OSCIP**. Disponível em <<https://nossacausa.com/diferenca-entre-ong-e-oscip/>> Acesso em: 04 abr. 2019.

OLIVIERA, H. J. de(Coord.) et al. **Direito do Terceiro Setor: Atualidade e Perspectivas**. Curitiba. Ordem dos Advogados do Brasil-Seção-Pr, 2006.

O TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/38158/o-tributo-e-suas-especies>>. Acesso em: 05 Ago. 2018.

O TERCEIRO SETOR – **Significado e sua história no Brasil**. Disponível em: <<https://www.bhbit.com.br/terceiro-setor/o-que-e-terceiro-setor-significado/>>. Acesso em: 31 Jul. 2018.

PAES, J.E.S. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social**. Editora Forense; 2013.

ROMAO, V.; OLIVEIRA, A. de. **Manual do Terceiro Setor e Instituições Religiosas**. Editora Atlas; 2011.

REPÚBLICA, S.G.P. **Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil**; 2015.

SZAZI; E. **Terceiro Setor Regulação no Brasil**. Editora Peirópolis; 2006.

TACHIZAWA; T. **Organizações não governamentais e terceiro**. Editora Atlas; 2014.

TUDO SOBRE ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS (**ONGs**). Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/o-que-e-uma-organizacao-nao-governamental-ong,ba5f4e64c093d510VgnVCM1000004c00210aRCRD>> Acesso em: 04 abr. 2019.